



SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
"VETERAN" JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009

MENGGAJI PELUANG BARU PENELITIAN DI RANAH AKUNTANSI KEPERILAKUAN SEKTOR PUBLIK

Indrawati Yuhertiana

Abstrack

This paper discusses about a new research challenge in public sector accounting. Many problems faced by Indonesian government such as the lackness of transparency or even corruption could be scrutinized by behavioral accounting research. It is a pity, research in this study still rarely done. It can be understood, public sector accounting just developed recently in the edge of 1999.

Lots of aspect in behavioral accounting can be traced in government budgetary cycle, such as: planning, ratification, implementation and reporting.

Keyword: behavioral accounting, public sector, research

PENDAHULUAN

Buruknya kinerja pemerintah ditengarai dengan berbagai indikator pemborosan, kesenjangan, korupsi bukan lagi sekedar isu yang terjadi di organisasi sektor publik, khususnya pemerintah. Saat ini demo masyarakat terhadap Freeport, Exxon, Newmount merupakan wujud tidak berjalannya social responsibility atau social accounting perusahaan transnasional. Keberadaan investor asing dianggap lebih memberi dampak negatif dengan rusaknya lingkungan yang harus ditanggung oleh masyarakat sekitar.

Di sisi lain, saat ini orde baru telah berakhir, diiringi dengan angin demokrasi di seluruh dunia menuntut terjadinya reformasi pemerintahan, yang juga terjadi di Indonesia. Term yang seringkali berkumandang mengiringi era ini adalah: *new public management, reinventing the government, good government governance* merupakan ciri adanya tuntutan perubahan di tubuh birokrasi.

Salah satu yang selama ini belum dikelola dengan baik dan profesional adalah manajemen keuangan dan akuntansi pemerintahan. Pencatatan keuangan masih dikelola secara tradisional menggunakan cash basis dan single entry sehingga tidak mampu melaporkan kinerja pemerintahan sesungguhnya.

Akuntansi adalah suatu bidang ilmu yang bermuara pada penyajian informasi keuangan. Realitanya, seringkali masalah timbul berhubungan dengan aspek perilaku dalam implementasi akuntansi seperti turunnya motivasi karyawan karena tidak disertakan dalam menyusun anggaran, turunnya motivasi karena perubahan sistem akuntansi maupun berbagai aspek perilaku pelaku akuntansi itu sendiri.

Tulisan ini berusaha menggugah minat peneliti khususnya di bidang akuntansi untuk menekuni bidang penelitian akuntansi keperilakuan sektor publik mengingat begitu banyaknya permasalahan di sektor ini yang kurang mendapat perhatian tetapi perlu segera dicari solusinya. Hal ini akan membantu mewujudkan pemerintah Indonesia yang bertata kelola baik dalam upaya mewujudkan kesejahteraan rakyatnya.

AKUNTANSI KEPERILAKUAN SEBAGAI SEBUAH CABANG ILMU AKUNTANSI

Sampai saat ini akuntansi keperilakuan masih sering diperdebatkan, benarkah merupakan bagian dalam ilmu akuntansi?. Hal ini dapat dimaklumi karena akuntansi masih sering dianggap sebagai ilmu ekonomi yang berada pada ranah sosial positif, bukan ilmu sosial normatif seperti psikologi atau sosiologi. Sehingga masih banyak yang memperdebatkan keberadaan akuntansi keperilakuan sebagai ilmu. Siegel dan Marconi, 1989, jelas menyatakan bahwa akuntansi keperilakuan merupakan cabang ilmu akuntansi ketiga setelah akuntansi keuangan dan akuntansi manajemen. Di sisi lain, Wijaya, 2003, merupakan salah satu ilmuwan yang tidak menganggap akuntansi



**SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
“VETERAN” JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009**

keperilakuan sebagai ilmu namun akuntansi berperilaku adalah suatu pendekatan yang mengaplikasikan aspek berperilaku dalam akuntansi baik akuntansi keuangan, akuntansi manajemen maupun bidang akuntansi lainnya.

Terlepas dari perdebatan tersebut, minat melakukan penelitian bidang ini makin meningkat dari hari ke hari. Hal ini membuktikan bahwa permasalahan di realitas menunjukkan dominannya aspek berperilaku dalam implementasi akuntansi. Hal ini dapat dipahami karena kemajuan perekonomian meningkatkan permintaan berbagai fungsi akuntansi di dalamnya.

Siegel dan Marconi, 1989, mengatakan bahwa *behavioral accounting goes beyond the traditional accounting role of collecting, recording, reporting financial information*. Dimensi akuntansi berperilaku terkait dengan aspek perilaku manusia dan hubungannya dengan desain, konstruksi dan penggunaan sistem informasi akuntansi yang efisien. Oleh karena akuntansi berperilaku merefleksikan dimensi sosial akibat penerapan teknik, sistem akuntansi dimana pada hakekatnya informasi akuntansi dibutuhkan manajemen untuk melakukan pengendalian baik pengendalian manajemen, administratif maupun pengendalian akuntansi. Dengan demikian jelas bahwa wilayah akuntansi berperilaku meliputi: *1. The effect of human behavior on the design, construction and use of the accounting system, 2. The effect of the accounting system on human behavior, 3. Methods to predict and strategies to change human behavior*. Dengan demikian, di dalam akuntansi berperilaku peran ilmu psikologi, sosiologi dan sosial psikologi sangatlah kuat.

Di Indonesia sendiri, awal mulanya akuntansi berperilaku diajarkan pada kurikulum program S2, namun kemudian mulai menjadi mata kuliah program S1, sejalan dengan diperkenalkannya berbagai penelitian dengan topik akuntansi berperilaku pada Simposium Nasional Akuntansi. Putri, 2008, menyatakan bahwa penyajian topik akuntansi berperilaku menjadi satu bahasan dalam topik akuntansi manajemen karena sama-sama mengkaji peran manusia.

Perkembangan Penelitian Akuntansi Berperilaku

Akuntansi Berperilaku di Sektor Swasta

Cikal bakal penelitian akuntansi berperilaku diawali oleh kerja Argyris pada tahun 1952 dengan tulisannya yang berjudul *The impact of budget on people*. Argyris mengamati bahwa orientasi pekerjaan terhadap anggaran yang sangat ketat membuat karyawan terdemotivasi, sehingga dari risetnya muncul solusi bahwa karyawan perlu diikutsertakan dalam pembuatan anggaran. Dalam konteks inilah *participative budgeting* muncul, yang sampai saat ini masih menjadi concern banyak peneliti untuk melakukan penelitian lanjutan.

Lima tahun belakangan ini akuntansi berperilaku berkembang dengan sangat pesat di Indonesia. Hal ini berbeda dengan kondisi tahun 2001 lalu. Khomsiyah, 2001, menyatakan pada saat itu penelitian akuntansi berperilaku masih belum banyak dilakukan, mengingat saat itu mata kuliah akuntansi berperilaku juga belum banyak ditawarkan di perguruan tinggi dan saat itu penelitian akuntansi hanya dilakukan oleh mahasiswa level magister dan doktoral.

Pesatnya penelitian akuntansi dibuktikan dengan makin meningkatnya publikasi penelitian ini baik dalam forum ilmiah seperti pada simposium nasional akuntansi maupun pada jurnal ilmiah akuntansi seperti JRAI (Jurnal Riset Akuntansi Indonesia).

Perdebatan tentang keberadaan akuntansi berperilaku sebagai sebuah bidang ilmu baru tidak mampu menghadang munculnya penelitian baru di bidang akuntansi berperilaku. Beberapa variabel yang sering muncul dalam penelitian akuntansi berperilaku seperti partisipasi dalam pembuatan anggaran, pemahaman akuntansi, faktor kepribadian individu, tekanan sosial, budaya adalah beberapa contoh yang membuktikan ikutsertanya bidang ilmu lain yaitu psikologi dan sosiologi (Siegel dan Marconi, 1989).

Perkembangan dan kompleksitas dunia industri dan bisnis, dimana akuntansi seringkali berfungsi sebagai bahasa bisnis menyebabkan aspek relasional dan interaksi antar individu melibatkan aspek berperilaku didalamnya. Topik dalam penelitian akuntansi berperilaku dapat dikelompokkan ke dalam aspek berperilaku yang terkait



**SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
“VETERAN” JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009**

dengan *financial control, budgeting, responsibility accounting, performance evaluation, accounting system information, human resource accounting, social accounting*, pelaku akuntansi (karyawan bagian keuangan, auditor baik eksternal maupun internal)

Nampaknya kondisi realita dimana problematika dalam aspek perilaku pada implementasi akuntansi dalam organisasi yang semakin besar membuat kecenderungan penelitian dalam ranah ini semakin meningkat. Perkembangan akuntansi berperilaku ini disebabkan karena peran manusia yang dominan dalam akuntansi. Bahkan Birnberg, 2008, yang mereview perkembangan akuntansi manajemen dalam tiga periode yaitu *cost accounting period, modern management accounting period and post-modern accounting period, reflect increasing emphasis on behavioral materials in the management accounting courses*. Birnberg juga mengatakan bahwa penelitian akuntansi berperilaku pada abad 21 menjadi semakin menarik banyak peneliti karena dua hal, *the development of management control as a discipline/course and the increasing emphasis on management accounting courses as service courses*. Kedua hal ini juga menjadi penyebab dalam perkembangan akuntansi berperilaku sektor publik dalam konteks tuntutan masyarakat dalam mewujudkan *good government governance* dalam bahasan selanjutnya.

Akuntansi Berperilaku di Organisasi Sektor Publik - Pemerintahan

Perkembangan akuntansi saat ini tidak lagi berfokus sebagai bahasa bisnis di organisasi profit tetapi fungsi akuntansi menjadi mutlak pula pada organisasi sektor publik yaitu instansi pemerintah maupun organisasi nirlaba lainnya.

Akuntansi sektor publik dulu dikenal sebagai akuntansi pemerintahan berkembang pesat pada tahun 2000 sejalan dengan bergeraknya roda reformasi sektor publik di Indonesia. Tuntutan rakyat akan terlaksananya *good government governance* dan penegakan demokrasi turut memaksa birokrasi untuk mereinventasi kembali organisasinya agar menjadi organisasi yang efisien, efektif dalam memungkinkan terciptanya kesejahteraan masyarakat.

Di Indonesia, penelitian akuntansi berperilaku pada organisasi publik masih sangat jarang dilakukan namun beberapa mulai bermunculan. Kebanyakan penelitian masih terinspirasi oleh penelitian serupa di organisasi bisnis, misalnya penelitian tentang sistem pengendalian akuntansi yang dihubungkan dengan kinerja yang dilakukan oleh Darma, 2005, fenomena *budgetary slack* (Mardiasmo, 2001; Henrika dan Mardiasmo, 2002; Yuhertiana, 2004).

Organisasi sektor publik terdiri dari instansi pemerintahan dan organisasi nirlaba. Pada organisasi pemerintahan aspek akuntansi berperilaku terjadi pada setiap siklus anggaran. Siklus anggaran pemerintahan terdiri dari tahap perencanaan, tahap ratifikasi, tahap implementasi dan tahap pelaporan/pertanggungjawaban (Mardiasmo, 2000).

Aspek berperilaku dalam siklus penganggaran pemerintah

Secara detail aspek berperilaku dalam setiap siklus penganggaran diulas berikut ini.

1. Tahap Perencanaan

Saat ini terjadi reformasi penganggaran yang mengakibatkan perubahan perilaku di sektor publik. Pada paradigma lama pengelolaan keuangan negara didasarkan *fundamental distrust*, kontrol terhadap input relatif sangat ketat. Hal ini tercermin dari anggaran berdasarkan *line item*, kontrol terhadap komitmen, verifikasi yang ketat terhadap dokumen pembayaran, dan kontrol akuntansi.

Paradigma baru didasarkan pada hasil (*performance*) dari pelaksanaan kebijakan dan kegiatan. Paradigma ini antara lain memuat pengertian-pengertian baru yang menyangkut:

- Anggaran, adalah penjabaran dari rencana sesuai konsep *money follows functions* dan berdasarkan kinerja, bukan sebagai nilai pagu yang harus dicapai atau yang harus dihabiskan



**SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
“VETERAN” JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009**

- Penekanan pada kebijakan tidak sekedar peraturan yang kaku, rencana merupakan *moving target* yang dapat bergulir (kerangka pengeluaran jangka menengah) sesuai perkembangan kondisi;
- Fleksibilitas pengelolaan keuangan, sesuai dengan konsep *lets the managers manage*;
- Akuntabilitas menekankan pada pengukuran kinerja, bukan kepada input dan proses, tetapi pada output dan outcome.

Pergeseran paradigma tersebut tidak mudah, karena pada kenyataannya sulit merubah budaya yang telah terjadi sekian lama, sehingga yang terjadi adalah anggaran yang berbaju kinerja tetapi content-nya masih dominan tradisional.

Dalam bidang akuntansi, tahap perencanaan telah menjadi perhatian beberapa peneliti, terutama terkait dengan isu budgetary slack dan partisipative budgeting (Mardiasmo, 2001; Henrika dan Mardiasmo, 2002; Yuhertiana, 2004). Yuhertiana, 2004 menemukan bahwa partisipative budgeting masih bersifat semu (*pseudo*). Di sisi lain *budgetary slack* yang terjadi masih cukup besar.

Banyak faktor yang mempengaruhi *budgetary slack* termasuk salah satunya adalah faktor budaya. Budaya paternal cukup kuat berpengaruh dalam meningkatkan budgetary slack. Berbagai permasalahan di lapangan membuktikan hal itu. Contoh timbulnya polemik atas surat edaran KPK untuk tidak menganggarkan THR dari APBN maupun APBD (Antara, 2005). Dapat dipahami upaya KPK untuk memberantas korupsi melalui himbauan ini. Namun kali ini tampaknya KPK akan berhadapan dengan budaya yang sudah sangat mengakar. Dalam masyarakat Indonesia momentum hari raya tidak saja sekedar semangat merayakan dengan berbagai hidangan istimewa tetapi ada semangat berbagi di dalamnya. THR yang diperoleh juga digunakan untuk men-THR-i lagi, THR bagi pembantu rumah tangga, loper koran atau juga berbagi angpao saat mudik ke desa. Bahkan bagi seorang pegawai rendahan sekalipun turut menyisihkan sejumlah seribuan atau limaribuan bagi sanak saudara. Lebih baik tidak mudik kalau tidak memiliki sesuatu untuk “ninggali”.

Di sisi lain himbauan KPK agar pemberian THR tidak menggunakan dana APBD sebetulnya sama artinya bahwa PNS tidak diperbolehkan menerima THR. Dan kalau ini terjadi maka terdapat perlakuan diskriminasi terhadap tenaga kerja karena pemberian THR juga berlaku di sektor swasta sesuai dengan ketentuan yang dikeluarkan oleh Menteri Tenaga Kerja. Walaupun dalam suratnya dinyatakan bahwa hadiah lebaran dapat diberikan dengan dana yang berasal dari iuran pejabatnya. Hal ini sangat sulit untuk direalisasikan karena gaji maupun tunjangan pejabat PNS masih rendah. Apakah tidak sebaliknya, himbauan ini justru akan mendorong pejabat untuk menerima pemberian dari pihak lain ?

Dalam budaya paternal yang sangat kental di pemerintahan, seorang pejabat akan mencari-cari cara agar dapat “nyangoni” anak buah. Salah satu cara yang dapat dilakukannya adalah dengan mengajukan anggaran berlebih. Dalam teori perilaku anggaran, hal ini dikenal sebagai *budgetary slack*, yaitu kecenderungan berperilaku tidak produktif dengan meng-*overestimate*kan *cost* saat seorang pegawai mengajukan anggaran belanjanya. Maka bukannya tidak mungkin kecenderungan untuk membuat SPJ fiktif dan *mark-up* anggaran akan semakin besar.

2. Tahap Ratifikasi

Isu perilaku dalam aspek ratifikasi anggaran sangat kental dengan nuansa politis. Tarik ulur kepentingan eksekutif dan legislatif sering terjadi, tahapan yang alot sehingga menyebabkan mundurnya jadwal pengesahan APBD. Banyak APBD pemerintah daerah di Indonesia yang mengalami keterlambatan pengesahan, antara lain Pemko Tanjung Pinang (Sinar harapan, 31 Januari, 2009), Cimahi (pikiran-rakyat.com, 31 Desember 2008), Sumenep (suarasurabaya.net, 26 Januari 2009). Bahkan menurut Menteri Dalam Negeri, pada tahun 2008, dari 33 propinsi hanya 22 propinsi yang menyelesaikan APBD tepat pada waktunya. (Pos Kota, 29 Oktober 2008). Tentu saja keterlambatan pengesahan ini menyebabkan terganggunya proses penganggaran berikutnya yang lebih krusial, yaitu realisasi mewujudkan berbagai program pembangunan untuk kepentingan rakyat.



**SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
“VETERAN” JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009**

Kutipan Waspada online, 14 Januari 2006 memperkuat dugaan terjadinya aspek politis terjadi pada tahap ratifikasi: “Ada beberapa sebab yang membuat RAPBD 2006 menjadi problem politik. Pertama ialah rentetan kepergian Gubsu Tengku Rizal Nurdin karena tragedi Mandala di Padang Bulan. Pengajuan RAPBD 2006 akan mengungkit batang terendam ijazahgate Wagubsu yang sudah hampir tiga tahun berjalan. Seperti yang sudah dinyatakan di rubrik ini (7/1), sewaktu-waktu elit politik dan DPRDSU bisa saja mengungkit batang terendam masalah hukum kasus ijazah yang belum dituntaskan. Mungkin Fraksi PKS dan PBR akan walk out ketika nanti Wagubsu menyampaikan Nota Keuangan dan RAPBD”. Kutipan di atas mengindikasikan keberadaan akuntansi keperiakuan yang menginspirasi beberapa penelitian untuk mengeksplorasinya. Antara lain yang dilakukan oleh Abdulah dan Asmara (tanpa tahun) dalam penelitiannya tentang perilaku oportunistik Legislatif dalam Penganggaran Daerah. Temuan penting dalam penelitiannya menunjukkan bahwa (1) legislatif berperilaku oportunistik dalam penyusunan APBD, (2) besaran PAD berpengaruh terhadap perilaku oportunistik legislatif, dan (3) APBD merupakan media bagi terjadinya political corruption.

3. Tahap Implementasi

Tahap implementasi anggaran adalah tahapan paling krusial khususnya bagi pengendalian keuangan. Pada tahap inilah dana dicairkan untuk mendanai berbagai kegiatan yang telah direncanakan dan telah disetujui oleh legislatif.

Masalah keperiakuan mulai timbul saat pengesahan APBD tidak sesuai dengan jadwal. RAPBD yang seharusnya disahkan akhir Desember seringkali mundur menjadi bulan Maret. Oleh karenanya kegiatan bulan Januari sampai dengan Maret menjadi tersendat. Di sisi lain, bulan-bulan menjelang akhir tahun, kegiatan di pemerintahan menjadi sangat sibuk, karena proyek harus segera diselesaikan di tahun anggaran tersebut. Keterlambatan ini tentu saja akan mempengaruhi kualitas pekerjaan terutama pekerjaan terkait aktivitas pembangunan fisik.

Saat ini pemerintah Indonesia berkomitmen kuat untuk memberantas korupsi. Tiga strategi dilakukan pemerintah yaitu, prevensi, edukasi dan investigasi. Kerjasama pemerintah dengan berbagai media baik media cetak dan elektronik untuk mengekspos berbagai kasus korupsi, misalnya kasus Gubernur NAD, kasus KPU, kasus BNI, kasus DPRD di berbagai daerah saat ini mampu menjadi pressure bagi birokrat untuk bertindak lebih hati-hati. Hal ini terbukti dari enggannya Pegawai Negeri Sipil untuk menjadi pimpinan proyek. Padahal dulu jabatan pimpinan proyek dianggap sebagai jabatan basah yang banyak diincar PNS.

Aspek keperiakuan yang muncul saat implementasi anggaran juga disebabkan oleh reformasi keuangan yang terjadi di sektor publik. Faktor pengendalian akuntansi sangat dominan saat ini. Kesadaran pemerintah menggunakan akuntansi modern untuk mengelola keuangannya menyebabkan beberapa konsekuensi timbul. Avianti, 2006, mengatakan profesionalisme sumberdaya manusia di pemerintahan yang memahami akuntansi masih lemah. Akuntansi pemerintahan lama tradisional masih menggunakan *cash basis* dan model *single entry*, perubahan menuju akuntansi modern membutuhkan pegawai yang memiliki kemampuan akuntansi memadai. Di sisi lain reformasi akuntansi pemerintahan menuntut diterapkannya sistem akuntansi berbasis komputer. Keharusan untuk mengejar ketinggalan ini memaksa pegawai birokrasi untuk berbenah memperbaiki kemampuannya. Aspek keperiakuan timbul karena perubahan sistem berdampak terhadap aspek individu. Oleh karena itu, Adam, 2004, meneliti aspek *locus of control* terhadap *technological acceptance* pegawai pemerintah kota Surabaya. Lina, 2006, meneliti pemahaman akuntansi anggota DPRD Bojonegoro.

4. Tahap Pelaporan/Pertanggungjawaban

Reformasi akuntansi dominan pada tahap pelaporan. Keberadaan PP 24 tahun 2005 sebagai tonggak akuntansi pemerintahan di Indonesia memacu perubahan di tahap *recording* maupun *reporting* data akuntansi. Segenap



**SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
“VETERAN” JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009**

stakeholder sektor publik mulai dari penyusun yaitu pemerintah/birokrat itu sendiri, legislatif, pemeriksa, pengawas, masyarakat, LSM, media, lembaga donor, pemerintah asing perlu memahami laporan keuangan pemerintahan yang terdiri dari Laporan Realisasi Anggaran, Neraca, Laporan Arus Kas dan Catatan Atas Laporan Keuangan.

Peran pemeriksa maupun pengawas dominan pada siklus ini. Aspek keperilakuan dominan dalam tahap ini dipicu oleh keberadaan pemeriksaan BPK, Khairiansah, yang terekspose sangat kuat di media karena keberaniannya mengungkap kasus korupsi KPU. Istilah *whistleblower*, undang-undang perlindungan saksi sempat menjadi tema sentral.

Keberadaan tekanan dalam lingkup kerja auditor telah banyak mendapat perhatian dari para peneliti akuntansi keperilakuan. Beberapa faktor yang sering dihubungkan dengan tekanan adalah budget waktu, deadline waktu, akuntabilitas dan justifikasi (Rahmawati dan Honggowati, 2004). Tekanan muncul karena adanya potensi konflik yang terjadi ketika auditor berusaha untuk memenuhi tanggungjawab profesionalnya. Akuntan secara terus menerus berhadapan dengan dilema etika yang melibatkan pilihan antara nilai-nilai yang bertentangan. (Muawanah dan Indriantoro, 2001).

Louwers et al, 1997 dalam Muawanah dan Indriantoro, 2001, menyebutkan bahwa klien memiliki peran dalam konflik etika auditor. Klien bisa menekan auditor untuk mengambil tindakan yang melanggar standar pemeriksaan. Konflik terjadi karena dengan memenuhi tuntutan klien berarti melanggar standar, di sisi lain menolak tuntutan klien bisa berakibat pada berhentinya penugasan.

Fenomena Khairiansah membuktikan betapa besar tekanan yang dihadapi oleh seorang auditor. Tekanan tersebut tidak hanya berasal dari klien-nya saja tetapi bahkan dari atasannya yang hendak menjatuhkan sanksi karena dianggap Khairiansah tidak prosedural melaporkan temuannya.

Perlu menjadi catatan bahwa seorang auditor dituntut memiliki profesional judgement. Sedangkan profesional judgement didasarkan pada keyakinan dan nilai individu, maka pertimbangan moral memainkan peran penting dalam keputusan akhir seseorang.

BERBAGAI KETERBATASAN DALAM PENELITIAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN SEKTOR PUBLIK

1. Ilmu akuntansi di ranah sektor bisnis lebih dulu berkembang daripada di sektor publik. Penelitian di akuntansi sektor publik sering mengadopsi di sektor bisnis. Adapun karakteristik keduanya sangat berbeda. Oleh karena peneliti disarankan hati-hati menggunakan indikator atau adopsi kuesioner. Disarankan untuk memodifikasi kesesuaiannya dengan organisasi sektor publik.
2. Organisasi sektor publik, khususnya organisasi pemerintahan memiliki karakteristik yang sangat berbeda dengan organisasi bisnis. Mahasiswa akuntansi saat awal kuliah dibekali mindset organisasi bisnis yang fokusnya pada profit oriented. Sangat berbeda dengan organisasi sektor publik yang pengelolaan keuangan dan pelaporan akuntansinya lebih ditujukan pada pertanggungjawabab pada rakyat dan memanfaatkan sumberdaya keuangan untuk kesejahteraan rakyat. Meneliti sektor publik perlu mengubah mindset karena lebih banyak diwarnai aspek politik, hukum, kenegaraan.
3. Copper, 1997 mencatat terdapat aspek kritis dalam penelitian di ranah sektor publik, yaitu *The critical aspect of working in a public-policy environment is that many people can be directly affected by decisions over a very long period of time. Therefore, the research questions and hypotheses are often more complex, sensitive, and require much broader data collection efforts and greater coordination with staff from federal branch agencies and the private sector.*

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan uraian dan pembahasan di atas dapat disimpulkan bahwa carut marutnya permasalahan di organisasi sektor publik, pada umumnya disebabkan oleh aspek perilaku manusia yang termotivasi oleh aspek materiil atau keuangan. Oleh karena itu terbuka lebar untuk mengamati dan mencari solusi permasalahan tersebut melalui penelitian di bidang akuntansi keperilakuan sektor publik.



**SEMINARNASIONAL
IMPLEMENTASI SISTEM MANAJEMEN KUALITAS ISO 9001-2008 DAN IWA 2 DALAM UPAYA
MENINGKATKAN KUALITAS DOSEN DAN MAHASISWA FAKULTAS EKONOMI UPN
“VETERAN” JAWA TIMUR
Surabaya, 10 Desember 2009**

Kompleksitas perilaku akuntansi di sektor publik melibatkan berbagai disiplin ilmu lain, seperti psikologi, sosiologi, politik, dan ekonomi. Oleh karena diperlukan kehati-hatian bagi peneliti ini untuk memahami karakteristik sektor publik. Terutama peneliti yang memiliki latar belakang akuntansi diperlukan perubahan mindset yang terbiasa di business/private sector ke public sector.

REFERENSI

- Antara, News, Anggota DPRD Dilarang Terima THR, 24 Oktober 2005.
- Avianti, Ilya, 2006, *Keynote Speech, Workshop Reformasi Pengelolaan Keuangan Daerah bagi Legislatif dan Eksekutif*, Hotel Sahid, Surabaya.
- Argyris, C., 1952, *The Impact of Budgets on People*, New York: The Controllershship Foundation.
- Copper, Carolyne, 1997, An Interesting Career in psychology: Social Science Analyst in The Public Sector, <http://www.apa.org/science/ic-copper.html>
- Darma, Emile Satia Darma dan Abdul Halim, 2005, Kejelasan Sasaran Anggaran, Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Pemerintah Daerah Kabupaten dan Kota se – Propinsi DIY, *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, Vol. 6 Nomor 1.
- Hidayati, Attaina, 2002, Perkembangan Penelitian Akuntansi Keperilakuan: Berbagai Teori dan Pendekatan yang melandasi, *JAAI* volume 6 no 2, 2002.
- Henrika, C. Tri Adi N. dan Mardiasmo, 2002, Analisis Pengaruh Strategi Institusi, Budaya Institusi, dan Conflict of Interest terhadap Budgetary Slack, *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, Vol 17, hal 105 – 113.
- I.G.A.M Asri Dwija Putri, Implikasi Riset Akuntansi Keperilakuan Terhadap Pengembangan Akuntansi Manajemen Audi, *Jurnal Akuntansi dan Bisnis*, Vol 3 no 2 Juli 2008
- Khomsiyah, 2001, Perkembangan Akuntansi Keperilakuan dan Dampaknya pada Penelitian Akuntansi di Indonesia, *Media Riset Akuntansi, Auditing dan Informasi*, Vol 1, No.1 April 2001: 35-72.
- Kusuma, Indra Wijaya, 2003, Topik Penelitian Akuntansi Keperilakuan dalam Jurnal Bahavioral Research in Accounting (BRIA), *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Agustus 2003, 147 - 166.
- Mardiasmo, 2001, Budgetary Slack Resulted From The Effect Of Local Government Financial Dependency on Central And Provincial Government In Planning and Preparation Local Government Budget, The Case Of Indonesia, *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*, Vol 1, Pebruari, 55-74.
- Siegel, Gary dan Helena Ramanauskas Marconi, 1989, *Behavioral Accounting*, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.
- Ulum, Akhmad Samsul, 2005, Pengaruh Orentasi Etika terhadap Independensi dan Kualitas Audit Auditor BPK-RI, *Jurnal Akuntansi dan Investasi*, Vol.6 Nomor 1, Januari.
- Waspada Online, 14 Januari 2006, Problem RAPBD SUMUT 2006.
- Yuhertiana, Indrawati, 2004, Kapasitas Individu dalam Dimensi Budaya, Keberadaan Tekanan Sosial dan Keterkaitannya dengan Budgetary Slack, Wacana.
- Jacob G Birnberg, **The role of behavioral research in management accounting education in the 21s...**, *Issues in Accounting Education*; Nov 2000; 15, 4; ABI/INFORM Global.
- Sinar harapan, 31 Januari, 2009, Pengesahan APBD Terlambat Pemko Tanjung Pinang Terancam Tak Dapat DAU.
- APBD Cimahi Tahun 2009 Terlambat Disahkan, www.pikiran-rakyat.com, 30 Desember 2008.
- Pengesahan APBD Sumenep 2009 Dipastikan Molor, www.suarasurabaya.net, 26 Januari 2009
- Pos Kota, 29 Oktober 2008.